

SEGURIDAD JURÍDICA: LA PERSPECTIVA DE LOS GASTOS FISCALES ¹

María Teresa Soler Roch

*Catedrática emérita de Derecho Financiero y
Tributario*

Universidad de Alicante(España)

Cómo referenciar: Soler Roch, M.T. (2022). Seguridad jurídica: la perspectiva de los gastos fiscales. *Revista Técnica Tributaria* (138), 227-238.

¹ Texto de la intervención en el Seminario en homenaje al Profesor Matías Cortés Domínguez organizado por la Universidad Complutense de Madrid. Sesión celebrada en El Escorial el 6 de julio 2022.

SUMARIO

1. El concepto de gastos fiscales
 - 1.1. Gastos fiscales y contenido del poder financiero
 - 1.2. La exigencia de seguridad jurídica
2. La ofensiva contra la competencia fiscal
 - 2.1. Tributación mínima: impacto sobre los gastos fiscales
 - 2.2. La proyección de la seguridad jurídica: distintos aspectos
3. La normativa sobre ayudas de estado
 - 3.1. Ayudas de Estado y gastos fiscales
 - 3.2. Confianza legítima, recuperación y responsabilidad estatal

1. El concepto de gastos fiscales

1.1. Gastos fiscales y contenido del poder financiero

Como es sabido, el artículo 134.2 de la Constitución española establece que los Presupuestos Generales del Estado «incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado». (Es decir: lo que se gasta, lo que se ingresa y lo que se deja de ingresar por la exención o rebaja de impuestos)

Los beneficios a los que se refiere esta norma son los denominados **gastos fiscales**, término acuñado por la doctrina hacendística con un efecto económico equivalente al del gasto público (entendido como salida de fondos), porque suponen, en definitiva, una asignación de recursos por la vía de una menor recaudación. Esta equivalencia es patente en relación con la teoría del incentivo, tradicionalmente unida a la actividad de fomento o ayuda, terreno en el que siempre se ha planteado el dilema entre la transferencia directa (subvención) o indirecta (incentivo fiscal). En ambos casos, una ayuda mediante fondos públicos, tal como se ha venido interpretando en la jurisprudencia europea sobre ayudas de Estado, tema al que me referiré más adelante.

En definitiva, voy a referirme a la seguridad jurídica en un ámbito si se quiere peculiar del concepto de gasto, el de los gastos fiscales. Lo cual supone que se trata de un tema alojado, por así decirlo, en el ámbito de la fiscalidad.

Es obligada, precisamente en este foro, la cita de Matías Cortés: «una reflexión sobre el tributo es una reflexión sobre el poder», ya que los gastos fiscales son consecuencia de decisiones de política fiscal y éstas, una manifestación del ejercicio del poder que se ve afectada por el modo en el que el ordenamiento jurídico configure, al menos, dos elementos: el primero, la titularidad del poder tributario, y el segundo, los mecanismos que articulan el contenido del sistema tributario.

Precisamente uno de esos mecanismos son los gastos fiscales. Y lo son, porque el poder tributario tiene un perfil ambivalente. Su concepción clásica como el poder del Estado de establecer tributos sigue siendo válida, pero insuficiente, porque ni dicho poder es sólo del Estado, ni su contenido se agota en el establecimiento del tributo. En definitiva, es importante decidir sobre qué hechos imposables y contribuyentes va a recaer el pago de los impuestos, pero también en función de qué circunstancias no se van a exigir o se van a exigir en menor cuantía. Al mismo tiempo, la política fiscal es un haz complejo de decisiones que utiliza el sistema tributario con un objetivo de financiación, pero también con fines extrafiscales, y en este terreno los gastos fiscales juegan un importante papel.

1.2. La exigencia de seguridad jurídica

Las decisiones económicas de los ciudadanos (en este caso, los beneficiarios de gastos fiscales), se adoptan teniendo en cuenta un determinado marco jurí-

dico que, si bien no puede ni debe considerarse inmutable, requiere al mismo tiempo su compatibilidad con el principio de seguridad jurídica, entendido éste con criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

El alcance del principio de seguridad jurídica en el enjuiciamiento de los efectos que pueden tener los cambios normativos en relación con las consecuencias económicas derivadas de posiciones jurídicas anteriores a dichos cambios, parece indudable, teniendo en cuenta que tanto el criterio de **riesgo previsible**, como la **confianza legítima**, han sido utilizados por la jurisprudencia (española, comparada y europea), con invocación expresa de aquel principio general.

Es conocida a este respecto, la doctrina del Tribunal Constitucional español en el sentido de no considerar las normas tributarias como normas restrictivas de derechos individuales, si bien ello no impide enjuiciar la retroactividad de dichas normas a la luz del principio de seguridad jurídica, ya que dicho principio «protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles» (sentencias 173/1996, 31 octubre y 234/2001, 13 diciembre). También debe tenerse en cuenta que el TC mantuvo en su día que los beneficios fiscales no pueden considerarse derechos adquiridos de los contribuyentes, así como la necesidad de evitar un efecto de «congelación normativa» que haría difícil o imposible la evolución de la política fiscal.

En relación con el principio de seguridad jurídica, la jurisprudencia constitucional española ha utilizado los criterios de **previsibilidad razonable** y **confianza legítima** en el enjuiciamiento de las normas tributarias (y lo son las relativas a los gastos fiscales). Pero es importante tener en cuenta que ha decantado una doctrina consistente en **ponderar el equilibrio entre la seguridad jurídica y el interés general representado por la justificación de la ley** (principio democrático), de modo que no se vulneren las expectativas legítimas de los contribuyentes con una justificación insuficiente o arbitraria, pero tampoco que dichas expectativas impliquen, por encima de cualquier otra consideración, la inmutabilidad de la legislación tributaria (entre otras, puede citarse a este respecto, la sentencia 89/2009, 20 abril). Obviamente, como en todo juicio de ponderación del justo equilibrio entre dos principios, el criterio de proporcionalidad, valorado en relación con las circunstancias del caso concreto, está llamado a jugar un papel relevante.

El TJUE reconoció que «los principios de protección de la confianza legítima y seguridad jurídica son parte del ordenamiento jurídico comunitario que deben ser respetados por los Estados miembros en el ejercicio de los poderes que les confieren las Directivas comunitarias» (sentencia 3 diciembre 1998). Y en relación con el **Convenio Europeo de Derechos Humanos**, los órganos de protección (Comisión y Tribunal), respecto del derecho de propiedad (Protocolo 1, artículo 1), han matizado el alcance de la «excepción tributaria», entrando en el enjuiciamiento de las normas tributarias y en concreto, de normas retroactivas, utilizando asimismo el criterio de **previsibilidad razonable** y **proporcionalidad** de la medida (sentencia 16 julio 2002, asunto *Dagenville* contra Francia).

Me referiré a continuación a dos cuestiones que afectan a la seguridad jurídica en relación con los gastos fiscales. Dos «zonas de riesgo», por así decirlo, en las que la posición de los contribuyentes beneficiarios de incentivos fiscales puede resultar amenazada. La primera, las medidas relacionadas con una creciente **ofensiva contra la competencia fiscal** y en concreto, la exigencia de una tributación mínima en la imposición sobre sociedades. La segunda, las consecuencias de la normativa y jurisprudencia europea sobre **ayudas de Estado**. (En cierto modo, hay una conexión entre ambas cuestiones, ya que la segunda está utilizándose como instrumento de la primera).

2. La ofensiva contra la competencia fiscal

2.1. Tributación mínima: impacto sobre los gastos fiscales

El contenido ambivalente del poder tributario y en concreto, su ejercicio en relación con los gastos fiscales, ha generado un escenario de competencia fiscal cuyos efectos afectan al propio concepto del poder tributario que se convierte, por así decirlo, en un mero instrumento para competir en un mercado globalizado, como ya observara Cortés y han subrayado otros autores, relegando los objetivos de justicia y el principio de legalidad a un contenido meramente formal, ya que las decisiones de política fiscal son formalmente aprobadas por el Parlamento, pero en realidad adoptadas por el Gobierno en función de distintos criterios, entre los cuales, el factor de la competencia fiscal es importante, sobre todo en relación con la atracción de inversiones; un escenario en el que los gastos fiscales son un instrumento decisivo.²

Ante este panorama, y siguiendo un cierto movimiento pendular, frecuente en la evolución del Derecho Tributario, se viene manifestando desde hace unos años en instancias internacionales (OCDE, *BEPS Action Plan*, *Work Plan* Pilar 2) y europeas (Informe *EU Tax Observatory 2021*, Directiva Pilar 2) una creciente preocupación por la competencia fiscal, que ha abocado finalmente, a iniciativas concretas destinadas a neutralizar los efectos de dicha competencia, si bien limitadas al objetivo de garantizar un nivel de tributación efectiva de grandes grupos multinacionales.

El ejemplo paradigmático de esta ofensiva es el establecimiento de una **tributación mínima en la imposición sobre sociedades**, que sin duda tendrá un impacto sobre los gastos fiscales y en concreto, sobre los incentivos regulados en este ámbito. En principio y por pura lógica, es fácil advertir que una normativa destinada a limitar la competencia fiscal, frenando la «carrera a la baja» en la imposición sobre sociedades a fin de asegurar una tributación efectiva mínima, tendrá un impacto sobre todos aquellos elementos que contribuyen a reducir el gravamen, entre los cuales, los beneficios fiscales tienen un papel relevante.

Es éste un tema que se sitúa en el ámbito de la Fiscalidad internacional y por lo que respecta a España, también en el marco jurídico de la UE (cuya Directiva

2 Ver, sobre el tema: Dagan, T. «International Tax and Global Justice» en «Theoretical Inquiries in Law», 2017.

sobre este tema afectará directamente al poder tributario de los Estados miembros; pero también en el ámbito del Derecho interno, ya que la propuesta tanto de la OCDE (Plan de Trabajo Pilar 2 y reglas *GLOBE*) como de la Directiva para la aplicación de estas reglas *GLOBE* en la UE, reconocen la posibilidad de que los Estados establezcan sus propias normas sobre tributación mínima y que dichas normas (el «impuesto complementario doméstico») puedan eventualmente ser tenidas en cuenta a efectos de la aplicación de dichas propuestas.

A día de hoy, la OCDE prosigue el desarrollo del Pilar 2 (los Comentarios para la interpretación de las reglas *GLOBE* se han publicado en marzo 2022). La propuesta de Directiva está teniendo un camino más accidentado ya que debido a la vigente regla de unanimidad, ha sido bloqueada en las reuniones del ECOFIN que han tenido lugar este año. En abril, fue el rechazo de Polonia y en la más reciente (17 de junio), ha sido Hungría la que ha impedido la aprobación, argumentando que no es el momento de que la UE sea la primera en «mover ficha» en el tablero de la tributación mínima; esta situación ha reavivado la idea de proceder a una aprobación por el procedimiento de cooperación reforzada y, en su caso, acelerar el paso a un sistema de mayoría cualificada para la aprobación de Directivas en materia de fiscalidad. Claro que también puede pensarse que si los Estados miembros (o una mayoría de ellos) adoptan las reglas de la OCDE y establecen sus propios impuestos complementarios, la Directiva no sería necesaria.

En cualquier caso, no estamos ante un escenario de abandono de esta iniciativa (aprobada por 139 de Estados del Marco Inclusivo), por lo que el riesgo para los beneficiarios de incentivos fiscales al que me vengo refiriendo, sigue siendo un aspecto a tener en cuenta. Por otra parte, se da la circunstancia de que, en el Derecho español, ya está vigente una norma sobre tributación mínima: el artículo 30 bis de la LIS (introducido por Ley PGE 2022); si bien no serviría como impuesto complementario a efectos de la normativa resultante del Pilar 2, ya que ni su umbral de aplicación, ni la base sobre la que se calcula la tributación mínima, están adaptados a las reglas *GLOBE*.

Como ya he advertido, parece indudable el impacto de estas propuestas sobre los gastos fiscales. Tomemos, como ejemplo significativo, los incentivos I+D en sus dos vertientes: input (deducciones de la cuota) y output (*Patent Box*). Ya tras la publicación de los primeros contenidos del Pilar 2 (*Blueprint* octubre 2021), hubo reacciones comentando su potencial impacto negativo sobre estos incentivos y señalando cómo dichas propuestas –y aquí hay un primer aviso conectado con la seguridad jurídica– cuestionan la continuidad de los regímenes de *Patent Box*.³

No obstante, en el caso de entidades que realicen actividades I+D y se beneficien de las deducciones, así como de las reducciones del régimen de *PB*, el impacto negativo podría eventualmente verse contrarrestado por la aplicación de los ajustes (*carve-outs*), aplicables en función de los costes por inversión en activos intangibles y plantilla. Pero eso es algo que habrá que analizar en cada caso concreto. Lo que parece claro, en relación con el tema que nos ocupa y en

3 Ver, sobre el tema: Gil García, E. «The IP Box Regime. A Study from an International and European Perspective» Thomson Reuters Aranzadi, 2021.

el momento actual en el que todavía no ha culminado el proceso de puesta en marcha de las reglas *GLOBE*, es que se acentúa la incertidumbre sobre las entidades beneficiarias de incentivos fiscales.

En relación con la norma española (artículo 30 bis LIS), ya puede hablarse de una certeza: la de su impacto negativo sobre el incentivo consistente en las deducciones I+D+i. Como ya he advertido, el umbral de aplicación de la norma (sociedades con más 20 millones de euros de cifra neta de negocios, o que tributen en régimen de grupo consolidado) es inferior y distinto al de las reglas *GLOBE* (grupos multinacionales con más 750 millones de ingresos consolidados), y también lo es el cálculo de la tributación mínima. La cuota líquida no puede ser inferior al resultado de aplicar el 15% a la base imponible (minorada o incrementada por la reserva de nivelación, minorada por la reserva por inversiones del REC) y con porcentajes especiales para entidades de nueva creación y cooperativas.

Sobre este tema en concreto, el Libro Blanco para la Reforma Tributaria (marzo 2022) en cuanto a las deducciones I+D+i, además del sometimiento a evaluación (al que luego me referiré), propone su mantenimiento, eliminando el impacto negativo del artículo 30 bis de la LIS y reforzando y mejorando su actual regulación. En cuanto al régimen de *Patent Box* –al margen de que pueda considerarse un beneficio más polémico, como por ejemplo critica el Informe del Observatorio Fiscal de la UE, que no lo considera incentivo sin o «recompensa»–, el Libro Blanco recomienda mantener su actual regulación (ya adaptada al «enfoque del nexo»), a la espera del resultado final de las reglas *GLOBE* (OCDE y Directiva) y teniendo en cuenta la evolución de este régimen en las jurisdicciones fiscales de nuestro entorno.

2.2. La proyección de la seguridad jurídica: distintos aspectos

En relación con el tema que aquí nos ocupa, la cuestión reside en valorar el impacto de la tributación mínima en relación con la seguridad jurídica de los beneficiarios de gastos fiscales en la imposición sobre sociedades.

Por una parte, parece evidente que un impacto negativo sobre los beneficios fiscales con efecto retroactivo (aplicando la normativa sobre tributación mínima en ejercicios anteriores a su entrada en vigor), podría considerarse contrario a Derecho invocando el principio de seguridad jurídica. Pero, no siendo éste el caso, interesa ahora destacar el efecto retrospectivo de dicho impacto.

En la doctrina científica, se ha utilizado una idea basada en la distinción entre retroactividad y retrospectividad.⁴ Estos dos conceptos se proyectan sobre dos tipos de situaciones distintas, referidas a los efectos de los cambios normativos sobre la posición de los ciudadanos afectados (en este caso, los beneficiarios de incentivos fiscales), en relación con las consecuencias originadas en un momento anterior a dichos cambios. Así, se emplea el término «retroactivo» cuando la nueva norma se aplica a hechos ocurridos con anterioridad.

4 Ver, sobre el tema: Gribnau, H.&Pawels, M. «Retroactivity in Tax Legislation (General Report)» EATLP International Tax Series vol. 9, 2013.

ridad a su publicación, y el término retrospectivo en las situaciones en las que la nueva norma tiene efecto inmediato sin previsión de régimen transitorio, pudiendo por ello afectar a las consecuencias futuras de transacciones o hechos que ya se habían producido con anterioridad.

El legislador suele ser consciente de que este tipo de efectos no es deseable y ésta es la razón del establecimiento de regímenes transitorios. (Ejemplo: la supresión de la deducción en vivienda en el IRPF se mantuvo para los contribuyentes que venían aplicándola en virtud de adquisiciones anteriores). Sin embargo, no puede decirse que ésta sea una previsión garantizada con carácter general por lo que, de no establecerse, creo que el efecto retrospectivo debería valorarse de acuerdo con el criterio de previsibilidad razonable.

En mi opinión, lo relevante es que, siempre teniendo en cuenta las circunstancias del caso y el tipo de norma de que se trate, tanto el efecto retroactivo como el retrospectivo pueden, en principio, vulnerar las exigencias de seguridad jurídica, especialmente si el cambio normativo no reúne el requisito de previsibilidad razonable (el efecto «cambiar las reglas a mitad del partido») y se lesiona la confianza legítima de los contribuyentes (los beneficiarios de los gastos fiscales en este caso), sin una justificación razonable y acorde con el principio de proporcionalidad. Si éste es el caso, sólo el establecimiento de un régimen transitorio (eventualmente sometido a un límite temporal) puede garantizar la compatibilidad del cambio normativo con las exigencias del principio de seguridad jurídica.

En otro orden de cosas, quiero referirme a un aspecto relacionado con los gastos fiscales que debe tenerse en cuenta. En la medida en que dichos gastos implican (de modo indirecto) asignación de recursos públicos, deben considerarse sometidos a los principios establecidos en el artículo 31.2 CE: asignación equitativa, eficiencia y economía. En el caso concreto de los incentivos, ello supone que su concesión y mantenimiento se legitiman por sus resultados en relación con el objetivo para el que fueron concedidos. De ahí que sea conveniente y necesario establecer un sistema de evaluación de las políticas de gasto que, en el tema que nos ocupa, incluye la evaluación de los gastos fiscales.

Esta cultura de la evaluación, conecta los principios citados con el de seguridad jurídica, en la medida en que los beneficiarios del gasto (en este caso, los contribuyentes que disfrutan de beneficios fiscales) «saben a qué atenerse» cuando están aplicando un beneficio en aras a la consecución de un objetivo. Dicho de otro modo: están cursando una asignatura «pendiente de examen». Como es sabido, esta «cultura de la evaluación» del gasto público (incluida la evaluación de los beneficios fiscales) se ha instalado en nuestro sistema mediante la publicación de los *Spending Reviews* de la AIREF.

A título de ejemplo: el Informe (octubre 2020) presentado sobre la evaluación de los incentivos I+D+i en el IS concluyó que «este beneficio presenta una eficacia potencial destacada, si bien su eficacia real se ve mermada por los límites y los requisitos normativos para su aplicación plena». De modo más gráfico, el Informe de la AIREF afirma: «La evaluación concluye que el beneficio fiscal Sí

alcanza el objetivo de fomentar la inversión en I+D+i, que se incrementa en 1'5 euros por cada euro que la Administración destina al incentivo fiscal».

El Libro Blanco para la Reforma Tributaria (marzo 2022), en relación con los beneficios fiscales del IS recomienda, con carácter general «evaluar de manera individualizada y periódica, en relación con los objetivos establecidos por el legislador, todos los beneficios fiscales. En el caso de que dicha evaluación no fuera positiva, se recomienda su eliminación». La propuesta se refiere a una evaluación independiente, basada en criterios científicos y tanto la metodología, como los datos y resultados, accesibles y sujetos a discusión por la comunidad investigadora.

En el Libro Blanco también se recomienda, en el caso de introducir nuevos beneficios, «condicionarlos a establecer un período transitorio de vigencia de la norma, por ejemplo, un máximo de 5 años, al final del cual se deba evaluar su eficacia. Sólo una valoración positiva conllevaría el mantenimiento del beneficio fiscal en el impuesto». La propuesta sobre sometimiento a evaluación se formula también respecto de beneficios aplicables en otros impuestos (los que afectan a la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

3. La normativa sobre ayudas de estado

3.1. Ayudas de Estado y gastos fiscales

Como es sabido, el artículo 107 del TFUE establece una prohibición de ayudas de Estado, básicamente con la finalidad de distorsionar la libre competencia mediante el empleo de fondos públicos asignados a determinadas empresas o sectores económicos.

También es sabido que la evolución en la aplicación e interpretación de esta norma, tanto mediante las decisiones de la Comisión como por la jurisprudencia que ha ido decantando el TJUE sobre este tema, han tenido dos importantes consecuencias: la inclusión de los gastos fiscales en el concepto de «ayudas» y un progresivo ensanchamiento del ámbito de aplicación del régimen de ayudas de Estado. En relación con lo segundo, no son pocos los autores que consideran que en la interpretación del 107 TFUE, la jurisprudencia europea ha ido más allá de lo razonable, desvirtuando el objetivo inicial para el que se estableció el régimen de ayudas de Estado.

En síntesis, puede decirse que mediante un empleo no siempre adecuado del principio de no discriminación y la progresiva ampliación del criterio de selectividad, así como el respaldo a una mayoría de decisiones adoptadas por la Comisión, la declaración de ayuda ilegal ha venido perfilándose estos últimos años, en función de fines que trascienden la defensa de la libre competencia y que en el terreno de la fiscalidad responden a tres objetivos interrelacionados: una finalidad implícita de «armonización por la puerta de atrás» respecto de la imposición societaria y un cierto «populismo fiscal» utilizando la normativa de ayudas de Estado como ariete en aras al «*fair share*» de los grupos multinacio-

nales, así como la utilización de la normativa sobre ayudas de Estado como instrumento contra la competencia fiscal.⁵

El principal efecto de esta situación en relación con la seguridad jurídica es haber convertido la normativa sobre ayudas de Estado en una «espada de Damocles», por el riesgo de que el beneficio fiscal sea considerado ayuda de Estado ilegal (en un primer paso, en base al expediente y decisión de la Comisión, y si ésta es recurrida, en el caso de que sea confirmada por una sentencia del TJUE). Aunque habría que confrontar el grado de riesgo en cada caso concreto, no parece que pueda ni deba considerarse, con carácter general, que exista un riesgo razonablemente previsible en el establecimiento de beneficios fiscales. Además, estos beneficios (ya sean exenciones, reducciones, tipos reducidos o bonificaciones) al afectar a elementos esenciales del tributo, deben regularse en una ley, por lo que, en estos casos, el aspecto relevante de la seguridad jurídica es la confianza legítima en las decisiones del Estado legislador.

En este sentido, no se puede pretender que los contribuyentes potencialmente beneficiarios de un incentivo fiscal se pongan, por así decirlo «la venda antes de la herida», renunciando a la aplicación de un beneficio «por si acaso» pudiera ser en el futuro, declarado ayuda ilegal y la recuperación les obligara al pago. Pero no es menos cierto, que si se produce la declaración de ayuda ilegal, inevitablemente se desencadena su principal efecto, consistente en la recuperación de la ayuda, lo cual supone, pagar la deuda tributaria que hubiera correspondido sin la aplicación del beneficio fiscal anulado por efecto de dicha declaración. Desde la situación del contribuyente afectado en relación con el principio de seguridad jurídica, ello conduce a la cuestión que abordamos a continuación.

3.2. Confianza legítima, recuperación y responsabilidad estatal

Algunos autores se muestran partidarios del derecho a ejercer la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por parte del contribuyente obligado a la recuperación de una ayuda declarada ilegal, aunque de forma condicionada y analizando cada caso concreto, pero la exigencia de responsabilidad patrimonial en estos supuestos, se presenta como una cuestión problemática.⁶

Un primer inconveniente, reside en el régimen de responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Como es sabido, la reciente sentencia del TJUE de 28 de junio de 2022 (C-278/20, Comisión c. España), ha declarado que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio

⁵ Ver, sobre el tema: Martín Jiménez, A. «Level playing field v. Member States' direct tax policies: the State Aid (r) evolution». Soler Roch, M.^a T. «State Aid (r) evolution. Harmonization through the back door?» en «European Tax Integration: Law, Policy and Politics» IBFD 2018. Mason, R. «Does the Prohibition of State Aid Limit Tax Competition?» University of Virginia Law School, Public Law and Legal Research Paper series, 2022-38.

⁶ Ver, sobre el tema: Pérez Bernabeu, B. «Situación del contribuyente en el marco de los procedimientos de recuperación de ayudas de Estado», Revista Española de Derecho Financiero n.º 186, 2020.

de efectividad, al adoptar y mantener en vigor los artículos 32 (3 a 6) y 34.1 de la LRJSP y el artículo 67.1 de la LPAC, en la medida en que someten la indemnización de los daños ocasionados por el legislador español como consecuencia de la infracción del Derecho de la Unión a varios requisitos: sentencia del TJUE declarando la norma legal contraria al Derecho de la Unión, plazo de prescripción de 1 año desde la publicación de la sentencia, que el perjudicado haya obtenido una sentencia firme desestimatoria del recurso contra la actuación administrativa que causó el daño (sin excepciones cuando éste haya sido por omisión), y que sólo sean indemnizables los daños producidos en los 5 años anteriores a la publicación de la sentencia (salvo que ésta diga otra cosa).

El caso que aquí nos ocupa, es el descrito en la sentencia en los siguientes términos: *«Cuando el daño deriva de un acto u omisión del legislador contrarios al Derecho de la Unión, sin que exista una actuación administrativa que el particular pueda impugnar, la citada disposición –el artículo 32.5 LRJSP– hace imposible obtener una indemnización»* declarando en consecuencia que este precepto *«es contrario al principio de efectividad»* (párrafo 127). Los gastos fiscales responden, sin duda, a un acto del legislador, pero precisamente por su contenido, sus efectos no perjudican, sino que benefician a los particulares (en este caso, los contribuyentes que aplican beneficios fiscales). En este sentido, una primera cuestión es dirimir si las normas que regulan dichos beneficios *«tienen por objeto conferir derechos»*, ya que éste es uno de los requisitos *«para que el Estado incurra en responsabilidad como consecuencia de las infracciones del Derecho de la Unión que le sean imputables»* (párrafo 31).

Por otra parte, se da la paradoja de que lo que «perjudicaría» a los beneficiarios, sería la recuperación de la ayuda declarada ilegal; en definitiva, pagar el impuesto que hubiera correspondido sin el disfrute de dicha ayuda. En esta idea reside, precisamente, el segundo obstáculo para la exigencia de responsabilidad del Estado, pues la eventual indemnización no podría, en estos casos, basarse en la obligación de recuperación, ya que ésta supone el restablecimiento de la legalidad y como tal, no puede considerarse como un daño o perjuicio; ello, sin contar que indemnizar en base al importe del impuesto que deba pagarse equivale a contrarrestar la obligación de recuperación.

Ésta es, precisamente, la posición mantenida por la Comisión europea. Sobre este tema, es obligada la referencia a las indemnizaciones aprobadas por los Tribunales de Arbitraje en aplicación de los Acuerdos bilaterales de inversión, en compensación por la supresión de beneficios fiscales. La posición de la Comisión es considerar también dicha indemnización ayuda de Estado ilegal, en la medida en que viene a neutralizar la obligación de recuperación. El «bucle» en que se convirtió esta cuestión a raíz del caso *Micula*, es un ejemplo paradigmático de este problema, con «daños colaterales» como la sentencia del TJUE en el caso *Achmea* (que consideró estos arbitrajes contrarios al sistema judicial de la Unión) y el posterior desmantelamiento de los Acuerdos de este tipo firmados entre Estados miembros de la UE. La sentencia sobre el caso *Micula* recaída en primera instancia (18 junio 2019), falló en contra de la Comisión, pero sólo porque los beneficios fiscales eran anteriores a la entrada del Estado (Rumanía) en la UE. Además, la sentencia ha sido anulada en segunda instancia

por razones de forma, por lo que a día de hoy, seguimos sin saber la opinión del TJUE sobre la cuestión de fondo.

Volviendo al tema de la posible exigencia de responsabilidad patrimonial del Estado, y dado que el restablecimiento de la legalidad impide considerar la recuperación como un daño, podría en todo caso, plantearse una indemnización respecto de posibles perjuicios económicos (distintos del pago del impuesto), ocasionados al beneficiario de la ayuda (tales como determinados costes o inversiones realizados respecto de una actividad fiscalmente incentivada).

En definitiva, un tema clásico y de calado. Una vez más, el conflicto entre legalidad y seguridad jurídica está servido. Disfruten del debate.